

# **PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF DAN TEKANAN ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN *LOCUS OF CONTROL* SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Palu)**

**Ardin**

*ardin\_bidin@yahoo.com*

*Mahasiswa Program Studi Magister Manajemen Pascasarjana Universitas Tadulako*

## **Abstract**

*The aim of this study is to determine and analyze the effect of partial independent variables are a participatory budgeting and a budgetary emphasis to the dependent variable budgetary slack with locus of control as a moderating variable throughout SKPD city of Palu. This research is a quantitative research using a census sampling method by distributing questionnaires to entire SKPD city of Palu. Simple regression analysis and residual test, which supported by SPSS version 21,00 are used. The result of this research suggests that participatory budgeting has a negative significant effect towards the budgetary slack, while budget emphasis has a positive significant effect. Locus of control is not moderating variables that influence the effect of participatory budgeting and budget emphasis to budgetary slack in SKPD city of Palu.*

**Keywords:** *Participatory Budgeting, budget emphasis, locus of control, budgetary slack*

Anggaran daerah disusun pemerintah daerah (Pemda) dan disahkan oleh legislatif, namun penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong Pemda untuk melakukan senjangan anggaran demi mengamankan porsi anggaran program dan kegiatan yang telah dialokasikan dalam Kebijakan Umum Anggaran dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara (KUA-PPAS).

Dorongan untuk melakukan senjangan anggaran juga terjadi pada intern Pemda, dimana pejabat SKPD melakukannya demi jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang. Selain itu, senjangan anggaran juga sering terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah, karena penyusunan anggaran didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004). Senjangan anggaran akan berdampak pada kesalahan alokasi sumber daya dan bias dalam evaluasi kinerja eksekutif pada unit pertanggungjawabannya.

Proses penganggaran dapat dilakukan dengan metode *top down*, *bottom up*, dan penganggaran partisipatif. Penganggaran partisipatif inilah yang sering dihubungkan dengan senjangan anggaran (Ardianti, 2015).

Hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Young (1985) dan Lukka (1988) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran karena individu-individu berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran mencari kemudahan dalam pencapaian anggaran yang ditetapkan dan menginginkan penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut.

Namun, beberapa penelitian lain menunjukkan hasil yang tidak konsisten, penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Camman (1976), Merchant (1985) dan Dunk (1993) mengungkapkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran, karena agen membantu memberikan informasi kepada prinsipal tentang prospek masa depan

sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Adanya partisipasi dalam penganggaran ini diharapkan mampu membantu jalannya penganggaran agar mencapai hasil yang baik.

Seperti halnya penganggaran partisipatif, penekanan anggaran juga dapat menjadi stimulan untuk bekerja efektif karena kinerja seseorang dapat dinilai berdasarkan pencapaian atas realisasi anggaran. Adi dan Mardiasmo (2002) mengatakan bahwa anggaran memiliki fungsi sebagai alat penilaian kinerja.

Penilaian kinerja seseorang ditentukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran dimana bawahan dirangsang dengan adanya suatu penghargaan (*reward*) jika target anggaran tercapai, dan sanksi apabila tidak tercapai. Adanya penekanan anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi. Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik.

Penelitian yang dilakukan oleh Sujana (2010) menunjukkan bahwa penekanan anggaran tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran, namun hasil yang berbeda atas penelitian yang dilakukan oleh Afiani dan Purgianto (dalam Maka dkk, 2012) menunjukkan hasil yang signifikan antara pengaruh tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan senjangan anggaran (Latuheru, 2005). Perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi hubungan penganggaran partisipatif dengan senjangan anggaran (Govindarajan, 1986). Dalam penelitian ini

diajukan variabel *locus of control* sebagai variabel pemoderasi hubungan antara penganggaran partisipatif dan tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

*Locus of control* juga diduga memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan *locus of control* merupakan suatu kendali yang terdapat pada diri seseorang terhadap suatu peristiwa. *Locus of control* menurut Mustikawati (1999) dalam Sinaga (2013) didefinisikan sebagai tingkatan keyakinan seseorang terhadap kemampuan mengontrol nasibnya sendiri. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Licata, *et al.*, (1986) dalam Sinta (2006), manajer dengan *locus of control* internal lebih bisa memberikan kesempatan untuk bawahan untuk mengemukakan pendapat mereka daripada manajer dengan *locus of control* eksternal. Seseorang yang tidak memiliki *locus of control* yang baik akan gagal menjalankan tugasnya dalam melakukan penyusunan anggaran.

Hal ini tentu saja menjadi indikasi gagalnya partisipasi anggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat timbulnya senjangan anggaran (Sinaga, 2013). Hal ini juga didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Adi dan Mardiasmo (2002) yang menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kota Palu dilakukan sesuai tahapan yang tertuang dalam Permendagri no. 13 tahun 2006 yang telah diubah menjadi Permendagri no. 59 tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah yang secara garis besar meliputi penyusunan KUA-PPAS; penyusunan Raperda APBD; dan Penetapan APBD. Dalam tahap penyusunan Raperda APBD disusun RKA-SKPD yang didalamnya termuat Penyusunan Rincian Anggaran Pendapatan dalam RKA SKPD 1, Penyusunan Penyusunan Anggaran Belanja Tidak

Langsung dalam RKA SKPD 2.1, Penyusunan Rincian Anggaran Belanja Langsung (Program & Kegiatan) dalam RKA SKPD 2.2.1, Penyusunan Rincian Penerimaan Pembiayaan Daerah dalam RKA SKPD 3.1, dan Penyusunan Rincian Pengeluaran Pembiayaan Daerah dalam RKA SKPD 3.2.

Berdasarkan hasil observasi, penyusunan anggaran pendapatan pada penerapannya tidak menggunakan analisis potensi penerimaan melainkan hanya menambahkan beberapa persen dari anggaran pendapatan tahun sebelumnya. Penyusunan anggaran pendapatan tersebut melibatkan pihak terkait seperti Kepala Bidang (Kabid) dan Kepala Seksi (Kasi) atau pejabat lain setingkat Kasi pada bidang yang mengelola pendapat untuk menghimpun informasi dan membangun komitmen bersama lingkup internal SKPD.

Pelibatan tersebut juga diterapkan dalam penyusunan anggaran belanja khususnya belanja langsung. Pemda Kota Palu telah menyusun Analisis Standar Belanja (ASB) namun hingga penyusunan APBD 2016 belum digunakan secara optimal sehingga masih terdapat mata belanja yang kurang berkorelasi dengan dengan kegiatan termuat dalam RKA kegiatan tersebut, selanjutnya yang menjadi dasar menginput harga satuan dalam penyusunan anggaran belanja adalah Standar Harga yang dikeluarkan dengan Peraturan Kepala Daerah dalam hal ini Peraturan Walikota (Perwali) Palu yang setiap tahun dilakukan penyesuaian. Sejalan dengan teori yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa pelibatan pihak terkait dalam setiap lini pada SKPD untuk penyusunan APBD merupakan bagian dari penganggaran partisipatif.

Penyusunan penganggaran partisipatif dapat meningkatkan kinerja namun juga berpotensi terjadi senjangan anggaran terlebih apabila kinerja dinilai berdasarkan pencapaian atas realisasi anggaran yang artinya kinerja baik jika realisasi pendapatan tercapai bahkan melebihi anggaran pendapatan dan realisasi belanja lebih rendah dari anggaran belanja.

Tercapainya anggaran pendapatan, selain kinerja dinilai baik juga akan mendapat insentif dalam bentuk upah pungut yang jumlahnya ditetapkan berdasarkan Surat Keputusan (SK) Walikota sebesar 5% dari realisasi pendapatan sebagai penghargaan atas pencapaian tersebut. Pemberian penghargaan dan sanksi sejalan dengan teori mengenai tekanan anggaran yang dijelaskan singkat sebelumnya.

Berdasarkan latar belakang di atas yang ditunjang oleh hasil penelitian-penelitian terdahulu dan data APBD dari Pemerintah Daerah Kota Palu, maka peneliti termotivasi untuk melakukan pengujian melalui penelitian dengan judul: “pengaruh penganggaran partisipatif dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Palu)”.

Rumuskan masalah dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Bagaimana penerapan penganggaran partisipatif, tekanan anggaran, *locus of control* dan senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
2. Apakah penganggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
3. Apakah tekanan anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
4. Apakah *locus of control* memoderasi pengaruh penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
5. Apakah *locus of control* memoderasi pengaruh tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?

Tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui dan menganalisis bagaimana pelaksanaan penganggaran partisipatif, tekanan anggaran, *locus of control* dan senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?

2. Untuk mengetahui dan menganalisa apakah penganggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
3. Untuk mengetahui dan menganalisa apakah tekanan anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
4. Untuk mengetahui dan menganalisa apakah *locus of control* memoderasi pengaruh penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?
5. Untuk mengetahui dan menganalisis apakah *locus of control* memoderasi pengaruh tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu?

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) berdasarkan Permendagri No.37/2012 adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Tahun anggaran daerah meliputi masa satu tahun terhitung mulai tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember. Struktur APBD merupakan satu kesatuan yang terdiri dari: pendapatan daerah, belanja daerah, dan pembiayaan daerah. Prinsip penyusunan APBD berdasarkan pada Permendagri No.37/2012 adalah:

1. APBD disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintah daerah;
2. APBD harus disusun secara tepat waktu sesuai dengan tahapan dan jadwal;
3. Penyusunan APBD dilakukan secara transparan, yaitu memudahkan masyarakat untuk mengetahui dan mendapatkan akses informasi yang seluas-luasnya tentang APBD;
4. Penyusunan APBD harus melibatkan partisipasi masyarakat;
5. APBD harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan;
6. Substansi APBD dilarang bertentangan dengan kepentingan umum, peraturan yang lebih tinggi dan peraturan daerah lainnya.

Brownell (1982) mengatakan penganggaran partisipatif merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka.

Adapun karakteristik dari partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat dilihat dari beberapa faktor Sumarno (2005:203), yaitu :

1. Pengaruh yang besar dalam partisipasi pengukuran anggaran
2. Pengaruh dalam revisi penyusunan anggaran
3. Pengaruh mengenai pendapat/usulan dalam penetapan anggaran
4. Keyakinan dalam memutuskan suatu anggaran
5. Pentingnya kontribusi usulan atau pemikiran dalam penyusunan anggaran
6. Keikutsertaan dalam kegiatan penyusunan anggaran.

Tekanan Anggaran adalah pemberian *reward* atau penilaian kinerja bagi para manajer menengah kebawah berdasarkan pada pencapaian target anggaran atau apabila pimpinan mempersepsikan bahwa kinerja dan penghargaan dinilai berdasarkan pada target anggaran yang dicapai (Dunk, 1993). Penilaian kinerja merupakan penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan atas sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya (Siegel dan Marconi, 1989).

Ivancevich et al. (2007: 97) menerangkan bahwa *Locus of control* (pusat pengendalian) menentukan tingkatan sampai di mana individu meyakini bahwa perilaku mereka mempengaruhi apa yang terjadi pada mereka. *Locus of control* dibagi atas dua jenis yaitu: (1) *Locus of control* internal, (2) *Locus of control* eksternal. Berdasarkan pada teori *locus of control*, bahwa perilaku seorang manajer dalam penyusunan anggaran akan

dipengaruhi oleh karakteristik *locus of control*-nya.

Ciri pembawaan *internal locus of control* adalah mereka yang yakin bahwa suatu kejadian selalu berada dalam kendalinya dan akan selalu mengambil peran dan tanggung jawab dalam penentuan benar atau salah. Sebaliknya, orang dengan *eksternal locus of control* percaya bahwa kejadian dalam hidupnya berada di luar kontrolnya dan percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir, keberuntungan, dan kesempatan serta lebih mempercayai kekuatan di luar dirinya. Penelitian Singer dan Singer (2001) mencoba untuk mengungkapkan eskalasi komitmen yang berbeda-beda pada individu yang *sensitizer* dan *repressor* dan individu yang *internal locus of control* dan *external locus of control*.

Hasil mengungkapkan bahwa individu yang *repressor* cenderung mengalami eskalasi lebih besar daripada individu yang *sensitizer*, demikian juga dengan individu yang cenderung *internal locus of control* mengalami eskalasi lebih besar daripada individu yang cenderung *external locus of control*.

Senjangan anggaran juga didefinisikan sebagai suatu perilaku yang disfungsi bahkan tidak jujur, karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi (Stevens, 2002). Oleh karena itu, manajer secara moral menilai senjangan anggaran sebagai sesuatu yang negatif. Hobson dkk (2011) mengeksplorasi argumen ini dan mengungkapkan bahwa skema pembayaran *slack-inducing* (insentif) dan nilai-nilai personal mendorong manajer menilai senjangan anggaran sebagai perilaku tidak etis.

Tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran:

1. orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya;

2. senjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya;
3. Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

## METODE

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode penelitian deskriptif verifikatif yang bertujuan untuk menjelaskan suatu fenomena empiris yang disertai data statistik. Penelitian ini dilaksanakan di Pemerintah Daerah Kota Palu pada seluruh SKPD. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Kepala SKPD di jajaran Pemda Kota Palu yang berjumlah 87 orang. Penelitian ini menggunakan Sampling Jenuh, yaitu teknik penentuan sample bila semua anggota populasi digunakan sebagai sampel (Sugiyono, 2003: 96).

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner, observasi dan dokumentasi. Instrumen penelitian sebelum digunakan terlebih dahulu diuji keakuratan dan keandalannya sebagai alat ukur dengan uji validitas dan uji reliabilitas. Penyebaran dan pengumpulan kuesioner didistribusikan oleh peneliti kepada responden. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 87 orang dan kuesioner disebarkan ke seluruh sampel. Jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 81 kuesioner (respon rate sebesar 93,1%), 6 kuesioner tidak mendapatkan respon (6,9 %) dan seluruh kuesioner yang kembali layak untuk dianalisis.

Teknik analisa data yang digunakan meliputi:

1. Uji Asumsi Klasik yang terdiri dari: Uji Normalitas, Uji Multikolinieritas dan Uji Heteroskedastisitas.
2. Analisis Regresi Linier Sederhana dengan formulasi sebagai berikut:

$$Y = \alpha + b_1X_1 \text{ dan } Y = \alpha + b_2X_2$$

Dimana:

Y= Senjangan Anggaran

a= Konstanta

b= Koefisien Regresi

X<sub>1</sub>= Penganggaran Partisipatif

X<sub>2</sub>= Tekanan Anggaran

3. Uji Residual dengan formulasi sebagai berikut:

$$X_3 = a + b_1 X_1 + e$$

$$|e| = a + b_1 Y$$

$$X_3 = a + b_2 X_2 + e$$

$$|e| = a + b_2 Y$$

Dimana:

Y= Senjangan Anggaran

a= Konstanta

b<sub>1</sub>, b<sub>2</sub>= Koefisien regresi

X<sub>1</sub>= Penganggaran Partisipatif

X<sub>2</sub>= Tekanan Anggaran

X<sub>3</sub>= *Locus of Control*

e= Residual

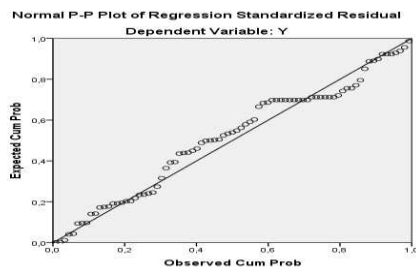
4. Uji Hipotesis: Uji statistik t digunakan untuk menguji analisis secara pasial. Alat uji yang digunakan untuk mengetahui signifikan tidaknya pengaruh terhadap variabel independent.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Uji Asumsi Klasik

#### Uji Normalitas

Dengan bantuan program statistik SPSS 21 hasil Uji Normalitas data dapat dilihat pada titik sebaran data yang dihasilkan seperti pada gambar berikut ini sehingga dapat disimpulkan bahwa data dalam penelitian ini adalah data normal.



Gambar 1 Grafik Hasil Uji Normalitas

### Uji Multikolinearitas

Hasil Uji multikolinearitas dengan menggunakan variance Inflation Factor (VIF) seperti pada tabel berikut:

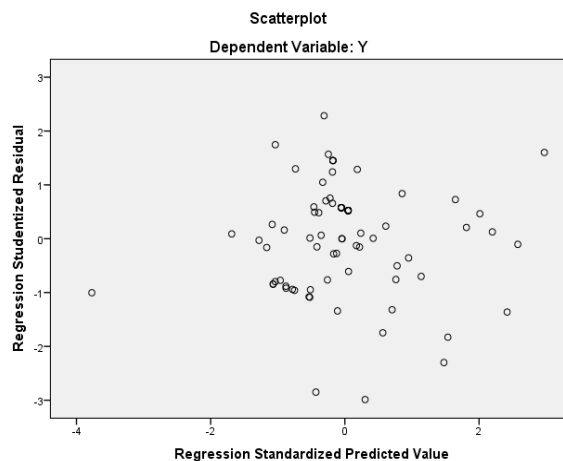
Tabel 1 Hasil Uji Multikoliniearitas

No	Variabel	Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	Penganggaran Partisipatif (X1)	0,997	1,003
2	Tekanan Anggaran (X2)	0,992	1,008
3	<i>Locus Of Control</i> (X3)	0,992	1,008

Dari tabel diatas bahwa nilai VIF dari variabel-variabel independen dalam model regresi yang digunakan kurang dari angka 10 sedangkan nilai Tolerance lebih besar dari 0,10, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel-variabel tersebut tidak terdapat gejala multikolinearitas.

### Uji Heterokedastisitas

Hasil uji asumsi heterokedastisitas dari model regresi yang terbentuk tersaji pada gambar berikut:



Gambar 2 Hasil Uji Heteroskedastisitas

### Analisis Regresi Linear Sederhana

Ringkasan hasil analisis regresi sederhana dengan menggunakan SPSS versi 21 untuk hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

### H1 : Penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu

Variabel	Perhitungan		Sig	Konstanta	Koefisien
	R	r <sup>2</sup>			
X <sub>1</sub> – Y	0,412	0,170	0,000	4,118	-0,393

Berdasarkan angka tersebut dapat disusun persamaan garis regresi satu prediktor sebagai berikut:  $Y = 4,118 - 0,393X_1$

Bentuk persamaan regresi tersebut menunjukkan bahwa jika nilai X<sub>1</sub> dianggap konstan atau tidak mengalami perubahan maka Senjangan Anggaran akan tetap sebesar 4,118, dan X<sub>1</sub> dengan koefisien regresi - 0,393 menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh negatif terhadap kesenjangan anggaran artinya semakin tinggi penganggaran partisipatif maka semakin rendah senjangan anggaran.

Dengan demikian maka hipotesis pertama yang menyatakan bahwa: Penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu berdasarkan hasil regresi diterima.

### H2 : Tekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu

Variabel	Perhitungan		Sig	Konstanta	Koefisien
	R	r <sup>2</sup>			
X <sub>2</sub> – Y	0,309	0,096	0,005	1,840	0,371

Berdasarkan angka tersebut dapat disusun persamaan garis regresi satu prediktor sebagai berikut:  $Y = 1,840 + 0,371X_2$

Bentuk persamaan regresi tersebut menunjukkan bahwa jika nilai X<sub>2</sub> diasumsikan 0 dan konstan atau tidak mengalami perubahan maka senjangan anggaran akan tetap sebesar 1,840 dan X<sub>2</sub> dengan koefisien regresi 0,371 menunjukkan bahwa tekanan anggaran positif terhadap

kesenjangan anggaran artinya semakin tinggi tekanan anggaran maka semakin tinggi senjangan anggaran.

Dengan demikian maka hipotesis kedua yang menyatakan bahwa: Tekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu berdasarkan hasil regresi diterima.

### Uji Residual

Uji residual digunakan untuk mengetahui apakah variabel moderating dapat melakukan fungsinya memperkuat atau memperlemah pengaruh variabel independen dan dependen.

### H3 : *Locus of Control* memoderasi pengaruh penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran SKPD Kota Palu

$$X_3 = 3,018 - 0,026X_1 + e$$

$$|e| = 0,243 + 0,056Y$$

Dari persamaan ini menunjukkan nilai koefisien regresi adalah sebesar 0,056, sementara tingkat signifikansi t sebesar 0,327, dimana nilai sig t > 0,05 pada taraf kepercayaan 95%. Sehingga dapat dinyatakan bahwa hasil dari persamaan ini tidak signifikan dan koefisien parameternya positif, maka variabel *locus of control* bukan merupakan variabel moderating. Dengan demikian maka hipotesis ketiga yang menyatakan *locus of control* memoderasi pengaruh penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran pada SKPD Kota Palu, berdasarkan hasil uji residual ternyata tidak terbukti.

### H4 : *Locus of Control* memoderasi pengaruh tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran SKPD Kota Palu

$$X_3 = 2,706 + 0,075X_2 + e$$

$$|e| = 0,296 + 0,039Y$$

Nilai koefisien regresi sebesar 0,039, sementara tingkat signifikansi  $t$  sebesar 0,5, dimana nilai  $\text{sig } t > 0,05$  pada taraf kepercayaan 95%. Sehingga dapat dinyatakan bahwa hasil dari persamaan ini tidak signifikan dan koefisien parameternya positif, maka variabel *locus of control* bukan merupakan variabel moderating. Dengan demikian maka hipotesis keempat yang menyatakan *Locus of Control* memoderasi pengaruh tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran SKPD Kota Palu, berdasarkan uji residual ternyata tidak terbukti.

### **Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Senjangan Anggaran**

Berdasarkan hasil penelitian ditemukan bahwa, SKPD Kota Palu sudah menerapkan penganggaran partisipatif tersebut dalam penganggaran. Terdapat 2 cara penerapan penganggaran partisipatif, pertama dengan meminta bawahan menyusun anggaran untuk kegiatannya di tahun berikutnya dan di asistensi dengan Kepala SKPD, dan yang kedua Kepala SKPD mengundang seluruh bawahannya dalam 1 pertemuan dan membahas secara bersama-sama program kegiatan dan anggaran. Pada tingkat kelurahan dan kecamatan penganggaran partisipatif terlaksana dengan baik namun terdapat beberapa keluhan yang disampaikan oleh Lurah dan Camat, diantaranya; (1) kompetensi pejabat struktural masih banyak yang belum memadai sehingga program dan kegiatan mereka susun kurang dapat berjalan sesuai dengan perencanaan yang telah ditetapkan; (2) sebagian besar kegiatan merupakan titipan dari SKPD dan kegiatan yang telah ditentukan Kepada Daerah yang disampaikan lewat Surat Edaran, sehingga rapat penyusunan anggaran sekaligus rapat sosialisasi kegiatan yang telah ditentukan tersebut. Hal ini yang menyebabkan terjadi penganggaran partisipatif semu, dimana partisipasi pejabat hanya untuk menggugurkan kewajiban untuk melakukan

perlibatan dalam penganggaran, sehingga penganggaran partisipatif tidak benar-benar terlaksana.

### **Pengaruh Tekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran**

Berdasarkan hasil penelitian, tekanan anggaran pada SKPD Kota Palu dilakukan dengan berbagai alasan diantaranya; (1) agar anggaran belanja tahun depan tidak mengalami penurunan; (2) agar target pendapatan dapat terpenuhi dan mendapatkan insentif berupa upah pungut. Penyusunan anggaran idealnya merujuk pada Renstra SKPD yang telah disusun dan di jabarkan dalam Renja SKPD, namun pada prakteknya penyusunan anggaran merujuk pada DPA tahun sebelumnya yang disesuaikan dengan standar harga baru. Alasan dilakukan hal tersebut, dengan program dan kegiatan yang pernah dilaksanakan maka persiapan pelaksanaannya ditahun berikut akan matang sehingga terget realisasi anggaran belanja lebih mudah tercapai.

Pendapatan Pemda Kota Palu dipungut dari 9 SKPD penghasil PAD, diantaranya DPPKAD, Disdukcapil, Dinas Tata Ruang, Dinas Kesehatan, RSUD. Anutapura, Disperindagkop dan UKM, Dishubkominformo, Dinas kebersihan dan pertamanan, Dinparekraf. Berdasarkan hasil wawancara, penyusunan anggaran pendapatan tidak menggunakan analisis potensi pendapatan. Seperti pada Disdukcapil, potensi pendapatan idealnya dapat dihitung berdasarkan jumlah penduduk yang belum memiliki Dokumen Kependudukan dan proyeksi jumlah penduduk yang bermohon namun pada pelaksanaannya penyusunan target pendapatan berdasarkan target tahun sebelumnya di tambah 10-15%. Penetapan target tersebut dilakukan agar SKPD dapat mencapai target pendapatan dan mendapat insentif berupa upah pungut, lebih lanjut pencapaian target pendapatan akan menjadi pertimbangan bagi Tim TAPD saat pengajuan penambahan anggaran di tahun berikutnya.



Anggaran Berbasis Kinerja secara formil sudah diterapkan yakni dengan memasukkan *output, outcome, dan impact* dalam penyusunan program dan kegiatan namun laporan rutin kepada Tim Evaluasi Dan Pengawasan Penyerapan Anggaran (TEPPA) hanya menilai kinerja berdasarkan realisasi anggaran, namun tidak menilai sejauh mana pencapaian program kegiatan terhadap tujuan yang ingin di capai sehingga seperti kembali pada sistem penganggaran tradisional dimana penilaian kinerja berdasarkan sejauh mana SKPD mampu menghabiskan anggaran yang diberikan.

### ***Locus of Control* Memoderasi Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Senjangan Anggaran**

Penganggaran partisipatif dalam penyusunan anggaran SKPD terbukti dalam penelitian ini dapat menekan terjadinya senjangan anggaran namun uji residual dengan memasukkan *locus of control* sebagai variabel moderasi tidak memengaruhi penganggaran patisipatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan distribusi frekuensi *locus of control*, responden mayoritas memiliki *locus of control* internal yang tinggi sehingga kondisi tersebut seharusnya dapat meningkatkan kinerja dan menekan senjangan anggaran namun ada faktor yang menyebabkan *locus of control* tidak memoderasi pada penelitian ini, misalkan dengan adanya tekanan yang terbukti dapat memengaruhi kinerja kemudian terjadi adanya penganggaran partisipatif semu dimana pelaksanaannya hanya untuk menggugurkan kewajiban melaksanakan partisipasi dalam penganggaran.

Tekanan yang dimaksud berdasarkan hasil wawancara yang peneliti lakukan didapatkan fakta bahwa dalam pelaksanaan anggaran seorang bawahan diharuskan untuk mencapai target anggaran bagaimanapun caranya sehingga terjadi pertentangan dalam diri bawahan antara idealismenya dengan perintah atasan

### ***Locus of Control* Memoderasi Pengaruh Tekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran**

Penilaian kinerja seseorang ditentukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran dimana bawahan dirangsang dengan adanya suatu *reward* jika perencanaan anggaran tercapai, dan sanksi apabila perencanaan anggaran tidak tercapai. Adanya penekanan anggaran seperti itu akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi. Demikian halnya pada SKPD Kota Palu, praktek tekanan anggaran terbukti meningkatkan senjangan anggaran namun pada penelitian ini setelah di uji dengan memasukkan variabel moderasi yakni *locus of control* hasilnya tidak memengaruhi pengaruh tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Sekretaris DISHUB ditemukan fakta bahwa seseorang yang memiliki kompetensi, integritas, dan komitmen pada tugas yang diemban akan mengalami dilema saat menghadapi tekanan anggaran. Misalkan pada saat penetapan Pendapatan Parkir Kota Palu, pada tabel distribusi frekuensi terlihat pernyataan penetapan PAD yang lebih rendah dari seharusnya mendapat nilai mean 2,95 dan mayoritas responden menjawab ragu-ragu.

Berdasarkan perhitungan potensi penerimaan parkir harusnya target lebih besar dari yang ditetapkan namun adanya tekanan dari atas agar mempermudah capaian target maka dengan sengaja diturunkan. Bahkan hal tersebut diindikasikan dapat menjadi celah kebocoran penerimaan daerah, karena selisih dari penerimaan yang disetor ke daerah dan penerimaan sesungguhnya menguap.

Narasumber juga menegaskan bahwa sesungguhnya DISHUB dalam hal ini tidak benar-benar memperbaiki pengelolaan parkir dapat dilihat dengan tidak adanya perubahan secara signifikan dari tahun ke tahun, adapun inovari berupa parkir berlangganan bagi PNS

dengan pemasangan token pada kendaraan juga tidak berjalan efektif karena kurang pemahaman tentang aturan tersebut pada para petugas parkir.

## KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Berdasarkan pembahasan uraian-uraian yang telah dikembangkan pada bab sebelumnya, maka penulis dapat menarik beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian, semakin baik penerapan penganggaran partisipatif maka senjangan anggaran akan semakin rendah.
2. Terdapat pengaruh positif dan signifikan antara tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi penerapan tekanan anggaran maka akan meningkatkan senjangan anggaran.
3. Berdasarkan hasil uji residual, variabel *Locus of Control* bukan merupakan variabel moderasi pengaruh antara penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran.
4. Berdasarkan hasil uji residual, variabel *Locus of control* bukan merupakan variabel moderasi pengaruh antara tekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan keterbatasan penelitian yang telah disebutkan di atas, maka masih diperlukan pengembangan dan perbaikan guna memperoleh hasil penelitian yang lebih baik pada penelitian-penelitian selanjutnya. Berikut adalah beberapa saran yang dapat disampaikan.

1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh pada senjangan anggaran, sehingga perlu dilakukan pengendalian internal yang lebih memadai dalam pelaksanaan anggaran di SKPD Kota Palu. Dengan demikian perlu ditingkatkan penerapan penganggaran partisipatif tersebut. Peningkatan penerapan penganggaran partisipatif

dilakukan dengan memberi kesempatan bawahan untuk menyampaikan pendapatnya dan berkreasi atas program dan kegiatan yang direncanakan serta membuka ruang diskusi dalam penetapan jumlah anggaran. Selain itu atasan juga perlu mempertimbangkan masukan yang disampaikan bawahan.

2. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tekanan anggaran berpengaruh pada senjangan anggaran, sehingga praktek tekanan anggaran yang mengukur anggaran sebagai alat penilaian kinerja diganti dengan penilaian berdasarkan capaian *output*, *outcome* dan *impact* kegiatan yang dilaksanakan. Serta perlu dipertimbangkan pemberian bonus jika target kinerja tercapai.
3. SKPD Kota Palu harus lebih selektif dalam memilih pejabat yang nantinya akan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran yaitu *locus of control* yang tinggi. Karena dengan memiliki *locus of control* internal yang tinggi seseorang akan merasa mampu menyelesaikan pekerjaan dengan hasil yang optimal serta membuka ruang diskusi dan menghindari tekanan terhadap bawahan.
4. Penelitian selanjutnya dapat menemukan variabel-variabel baru yang dapat berpengaruh pada senjangan anggaran, maupun menemukan variabel-variabel lain seperti pengendalian internal, pengawasan atasan, ataupun transparansi anggaran yang dapat memoderasi hubungan antara penganggaran partisipatif dan senjangan anggaran.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Penyusunan artikel ini, penulis telah banyak mendapat bantuan, petunjuk dan arahan dari berbagai pihak terutama kepada Ketua Tim Pembimbing Prof. Dr. H. Ridwan, SE., M.Si., Ak., C.A. dan Anggota Tim Pembimbing Dr. Abdul Kahar, SE., M.Si., Ak. Semoga penelitian ini dapat menjadi sumbangan yang bermanfaat dan mendorong

lahirnya karya ilmiah yang lebih baik dikemudian hari.

## DAFTAR RUJUKAN

- Adi, Hendrika C Tri dan Mardiasmo. 2002. "Analisis Pengaruh Strategi Institusi, Budaya Institusi, dan Conflict of interest terhadap Budgetary Slack". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol.17, No.1.
- Ardianti, Putu Novia Hapsari. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, Locus Of Control Dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada SKPD Kabupaten Jembrana, Bali). *Tesis*. Universitas Udayana, Denpasar.
- Camman, C. 1976. "Effects of the Use of Control System". *Accounting, Organizations, and Society*. Vol. 4. Hal. 301-313.
- Dunk, A.S., 1993, "The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack". *The Accounting Review*, Vol. 68 (2). Pp. 400-410.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective". *Decision Science* 17. Hal. 496-516.
- Ivancevich, John M., Konopaske, Robert., Matteson, Michael T. 2007. *Perilaku Dan Manajemen Organisasi*. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Latuheru, Belianus Patria. 2005. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating". *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Vol 7. Hal. 117-130.
- Lowe, E. A. dan R. W. Shaw. 1968. "An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses". *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. hal 304-315.
- Lukka, K. 1988. "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organization, and Society* 13. hal. 281-301.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Merchant, K. A. 1985. "Budgeting and Propersity to Create Budgetary Slack." *Accounting, organization, and Society*. 10. Hal. 201-210.
- Onsi, M, 1973, "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack". *The Accounting Review*, Vol. 48. Pp. 535-548.
- Sinaga, M.T. 2013. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Locus Of Control Dan Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi". *Tesis*. Universitas Negeri Padang, Padang.
- Singer, Ming dan Singer, Alan E. 2001. "Individual Differences and The Escalation of Commitment Paradigma". *The Journal of Social Psychology*.
- Stevens, D.E., 2002, "The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack" *Journal Management Accounting Research*, Vol.14. Pp. 153-171.
- Sugiyono. 2006. *Metode Penelitian Bisnis*. CV. Alfabeta, Bandung.